III.
Abendsymposien

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Berichtigungspflicht(en) nach dem neuen § 153 Abs. 4 AO und Verhältnis zur Selbstanzeige gem. § 371 AO*

Prof. Dr. Heiko Ahlbrecht

Der zum 1.1.2025 eingeführte § 153 Abs. 4 AO weitet die steuerlichen Berichtigungspflichten des Steuerpflichtigen im Kontext von Feststellungen der Betriebsprüfung aus und führt auch mit Blick auf die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 AO zu neuen Herausforderungen in der steuer(straf)rechtlichen Beratung, insbesondere bei strittigen Betriebsprüfungen.

I. Verhältnis von Berichtigungserklärung zu Selbstanzeige

Berichtigungspflichten nach § 153 AO und die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 AO sind voneinander zu trennende Mechanismen.[1] Während die Berichtigungspflicht die gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung bezweckt und – im Idealfall – lediglich für das Besteuerungsverfahren relevant ist,[2] dient die steuerstrafverfahrensrechtliche Selbstanzeige der „Rückkehr zur Steuerehrlichkeit" und der Erschließung bisher verheimlichter Steuerquellen mit dem Vorteil der Strafbefreiung.[3] Beide Normen sind nicht deckungsgleich ausgestaltet, so dass eine Berichtigungserklärung nicht zwingend die Voraussetzungen einer Selbstanzeige erfüllt und umgekehrt. So muss die Berichtigung unverzüglich erfolgen, während die Selbstanzeige – jenseits etwaiger Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO – keiner Frist unterliegt. Demgegenüber verlangt die Selbstanzeige eine vollständige

* Für die hervorragende Unterstützung danke ich Herrn Assessor Julian Stolz.

1 *B. Rätke*, in: F. Klein, AO-Kommentar, 17. Aufl., München 2023, § 153 Rn. 8.

2 *D. Gude*, Let`s get dangerous – Zur Reichweite der besonderen Mitwirkungspflicht gemäß § 153 Abs. 4 AO und der damit verbundenen steuerstrafrechtlichen Implikationen, DStR 2023, 2261 (2262); *A. Merkt*, in: J. Graf (Hrsg.), BeckOK-OWiG, 43. Ed., München 7/2024, § 371 Rn. 2.

3 *E. Kohler*, in: V. Erb/J. Schäfer (Hrsg.), MüKoStGB, Bd. 8, 4. Aufl., München 2023, § 371 AO Rn. 23.

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Korrektur aller unrichtigen Angaben, während § 153 AO ein schrittweises Vorgehen (erst Anzeige, dann Berichtigung) zulässt.[4]

Keine Überschneidungen beider Institute ergeben sich, wenn die Abgabe der unrichtigen Erklärung mangels Eventualvorsatz (oder Leichtfertigkeit) keine Steuerstraftat bzw. Ordnungswidrigkeit darstellt. Hier bedarf es keiner Selbstanzeige, sondern allein einer Berichtigung. Gibt der Steuerpflichtige die Erklärung hingegen vorsätzlich unrichtig ab, trifft ihn keine Berichtigungspflicht, eine Selbstanzeige ist aber regelmäßig zweckmäßig.[5] Zu Überschneidungen beider Institute führt die Rechtsprechung des BGH, wonach die Berichtigungspflicht auch bei bedingt vorsätzlichen (oder leichtfertig) unrichtigen Erklärungen eingreift.[6] Aufgrund der verwirklichten Steuerhinterziehung muss hier zusätzlich zur Berichtigung eine Selbstanzeige zur Vermeidung strafrechtlicher Konsequenzen erfolgen. Der Steuerpflichtige ist dadurch in Abkehr vom Grundsatz nemo tenetur gezwungen, sich durch die Berichtigung selbst zu belasten.[7] Dass die Verletzung der Berichtigungspflicht ihrerseits als Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) strafbewehrt ist, verstärkt dieses Dilemma.[8]

Zur Auflösung der Zwickmühle legen Rechtsprechung und Finanzverwaltung deshalb Berichtigungserklärungen in entsprechenden Fällen als Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO aus.[9] Die rechtsberatende Praxis gestaltet Berichtigungserklärungen gem. § 153 AO deshalb idealerweise „selbstanzeigefest" aus, so dass sie im Bedarfsfall auch die Anforderungen an eine Selbstanzeige gem. § 371 AO erfüllen.[10]

---

4 Zu den Unterschieden siehe *Gude* DStR 2023, 2261 (2267); *T. Prommer/H. Puffer,* Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 4 AO (Teil 1), StBp 2024, 151 (152).

5 Vgl. *Rätke* (Fn. 2), § 153 Rn. 9 zu beiden Konstellationen.

6 BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984 (1986); AEAO zu § 153 Nr. 2.2.

7 *Rätke* (Fn. 2), § 153 Rn. 8; krit. *R. Biesgen/ V. Izrailevych*, Berichtigung von Steuererklärungen nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO: Status quo und Änderungen durch § 153 Abs. 4 AO n.F., SAM 2023, 6 (8).

8 Vgl. AEAO zu § 153 Nr. 5.3; eine geringe strafrechtliche Relevanz des § 153 Abs. 4 AO sieht indes *A. Ransiek*, in: G. Kohlmann, Kommentar Steuerstrafrecht, 84. EL, Köln 8/2024, § 370 AO Rn. 350.2, da die Berichtigung vor allem – für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO irrelevante – rechtliche Bewertungen betreffe.

9 *Rätke* (Fn. 2), § 153 Rn. 9; *D. Arconada Valbuena/ T. Rennar*, Berichtigungspflicht von Steuererklärungen & Co. nach dem neuen § 153 Abs. 4 AO - DAC 7, AO-StB 2022, 292 (295) („Spannungsfeld").

10 Vertiefend hierzu auch *Prommer/Puffer*, StBp 2024, 151 (153); *C. Neuling*, Tax Compliance im Unternehmen: schlichte Anzeige (§ 153 AO) vs. Selbstanzeige, DStR 2015, 558 (562 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

II. Der neue § 153 Abs. 4 AO

1. Regelungsziel und Regelungsinhalt

Ziel des § 153 Abs. 4 AO ist eine zügige Umsetzung von Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung in anderen, nicht geprüften Steuerarten oder Feststellungsbescheiden.[11] Die neu geschaffenen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sollen der Finanzverwaltung bei Anschlussprüfungen die Arbeit erleichtern.[12] Konkret muss der Steuerpflichtigen anzeigen und berichtigen, wenn Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung in bestandskräftigen Steuerbescheiden umgesetzt wurden und die den Feststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte in bereits abgegebenen Steuererklärungen, die nicht Gegenstand der Außenprüfung waren, zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen.[13] In der Sache dehnt dies den bestehenden Pflichtenkreis des Steuerpflichtigen nach § 153 Abs. 1 AO aus.[14] Die Reichweite dieser Ausdehnung hängt entscheidend von der Auslegung der zum Teil unklaren Norm ab. Der Beitrag soll hierbei einen Überblick über besonders problembehaftete Fragen leisten.[15]

2. Tatbestandliche Unklarheiten der neuen Norm

Ursprung der zahlreichen Auslegungsprobleme ist die Frage, ob § 153 Abs. 4 AO eine Rechtsfolgen- oder eine partielle Rechtsgrundverweisung enthält.[16]

---

11 BT-Drs. 20/3436, S. 87; *Ransiek* (Fn. 9), § 370 AO Rn. 350.1.

12 Kritisch mit unterschiedlicher Argumentation: *J. Haselmann*, in: U. Koenig (Hrsg.), AO-Kommentar, 5. Aufl., München 2024, § 153 Rn. 21, 25; *Arconada Valbuena/Rennar* AO-StB 2022, 292 (294 f.); *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (173) (Teil 2); *Gude* DStR 2023, 2261 (2262).

13 Zum Berichtigungspflichtigen und zeitlichen Anwendungsbereich: *F. Niewerth*, in: O. Lippross/W. Seibel (Hrsg.), BasisKommentar Steuerrecht, 144. EL, Köln 6/2024, § 153 AO Rn. 2, 7.

14 *Arconada Valbuena/Rennar* AO-StB 2022, 292 (294); kritisch: *Gude* DStR 2023, 2261 (2262); vertiefend zu § 153 Abs. 1 AO bei Betriebsprüfungen: *Prommer/Puffer* StBp 2024, 151 (153 ff.).

15 Zu den weniger problematischen Merkmalen „Außenprüfung", „Unanfechtbarkeit", „Erklärung" und „Änderung der Besteuerungsgrundlage" siehe *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (169 f.).

16 Für eine partielle Rechtsgrundverweisung: *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (171 f.); *Gude* DStR 2023, 2261 (2263); für eine Rechtsfolgenverweisung: *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12).

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Bei einer Rechtsgrundverweisung müssten für das Entstehen der Pflichten zusätzlich (einzelne) Tatbestandsmerkmale des § 153 Abs. 1 AO erfüllt sein. Besonders intensiv wird diese Frage etwa beim Erfordernis der positiven Kenntnis des Steuerpflichtigen von den Auswirkungen der Prüfungsfeststellungen auf andere Steuererklärungen diskutiert.[17] Da aber auch im Falle einer partiellen Rechtsgrundverweisung die Reichweite der Verweisung für jedes Tatbestandsmerkmal gesondert zu klären ist, soll die anschließende Analyse dieser Merkmale unabhängig von der Frage der Rechtsnatur erfolgen.

a) Wann wurden Prüfungsfeststellungen umgesetzt?

Unklar ist zunächst, wann i.S.d. § 153 Abs. 4 AO Prüfungsfeststellungen in bestandskräftigen Steuerbescheiden *umgesetzt* wurden, da die Veranlagungsstelle an die Feststellungen der Außenprüfung nicht gebunden ist.[18] Der Wortlaut („*wenn*" statt „*soweit*") spricht dafür, nur 1:1-Umsetzungen der Feststellungen im Steuerbescheid eine Berichtigungspflicht auslösen zu lassen.[19] Zudem wäre es unbillig, dem Steuerpflichtigen das strafbewehrte (!) Risiko aufzubürden, bei nur teilweisen Übereinstimmungen zwischen Prüfungsfeststellungen und Steuerbescheid die Reichweite der Umsetzung bewerten zu müssen.[20] Erfasst können zudem nur Feststellungen sein, die Eingang in den Prüfungsbericht gefunden haben, da erstere andernfalls vom Steuerpflichtigen nicht nachvollzogen werden können.[21]

b) Werden auch gleichgelagerte, sich wiederholende Sachverhalte erfasst?

Eine erste gravierende Weichenstellung zur Reichweite der Norm bildet die Auslegung des Begriffs der „*den Prüfungsfeststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte*". Diese müssen zu Änderungen der Besteuerungsgrundlage in anderen, nicht geprüften Erklärungen führen. Bei wörtlichem Verständnis

17 Zum selben Ergebnis durch Auslegung von Abs. 4: *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12).

18 *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (11) zu Anforderungen an die zugrunde liegenden Sachverhalte.

19 *Haselmann* (Fn. 14), § 153 Rn. 23.

20 *Haselmann* (Fn. 14), § 153 Rn. 23.

21 *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (170); zu etw. Praxisproblemen *Gude* DStR 2023, 2261 (2263).

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

beschränkt sich die Berichtigungspflicht damit auf wenige Ausnahmefälle (z.B. Dauersachverhalte und Änderungen bei der Abschreibung eines Wirtschaftsguts).[22] Denn nur hier hat ein identischer Sachverhalt Auswirkungen in mehreren Steuererklärungen, die selbst ggf. nicht Gegenstand der Prüfung waren. Die Gesetzesbegründung lässt dagegen auch die Interpretation zu, dass vergleichbare, wiederkehrende Sachverhalte erfasst sein sollen.[23] Dann wären sämtliche gleichgelagerte Geschäftsvorgänge zu prüfen und zu berichtigen. Das wirft berechtigterweise die Frage auf, ob eine solche Pflicht die nachfolgende Anschlussprüfung nicht nur (wie von der Norm bezweckt) erleichtert, sondern de facto vorwegnimmt.[24] Zudem würde der Steuerpflichtige originäre Ermittlungsaufgaben der Finanzverwaltung ohne Deckung durch eine entsprechende Prüfungsanordnung übernehmen. Beides legt nahe, die Berichtigungspflicht nicht auf gleichgelagerte Sachverhalte zu erstrecken.[25] Teilt man diese Überzeugung nicht, kann die unterlassene Berichtigung gleichgelagerter Sachverhalte aber wegen des Wortlauts und des strafrechtlichen Analogieverbots nicht zur Strafbarkeit führen.[26]

c) Positive Kenntnis bezüglich der Änderung der Besteuerungsgrundlage notwendig?

Zweite bedeutende Stellschraube für die Reichweite des § 153 Abs. 4 AO ist das Erfordernis einer positiven Kenntnis des Steuerpflichtigen von den Auswirkungen des geprüften Sachverhalts auf andere Erklärungen. Verzichtet man entsprechend dem Wortlaut hierauf, ergibt sich eine objektive Pflicht, alle abgegebenen Erklärungen auf mögliche Auswirkungen durch die Prüfungsfeststellungen zu untersuchen. Kombiniert mit der – nicht überzeugenden – Erstreckung auf gleichgelagerte Sachverhalte wären dann nach jeder Betriebsprüfung sämtliche abgegebenen Steuererklärungen unabhängig von Steuerart und Veranlagungszeitraum erneut zu prüfen.[27] Dieser exponentielle Mehraufwand für den Steuerpflichtigen konterkartiert

22 So *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (170); vgl. *Niewerth* (Fn. 15), § 153 Rn. 7 für weitere Beispiele.
23 *Gude* DStR 2023, 2261 (2263); kritisch hierzu *Haselmann* (Fn. 14), § 153 Rn. 24.
24 *Gude* DStR 2023, 2261 (2262).
25 Kritisch auch *Arconda Valbuena/Rennar* AO-StB 2022, 292 (294 f.); *Gude* DStR 2023, 2261 (2262).
26 *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (11); zust. *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (170).
27 Vgl. hierzu *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12) auch zum entstehenden Strafbarkeitsrisiko.

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

den Normzweck der Beschleunigung von Anschlussprüfungen, so dass eine einschränkende Auslegung geboten ist.[28] Beschränkt man den Anwendungsbereich des § 153 Abs. 4 AO auf die geprüften Sachverhalte (insbesondere Dauersachverhalte), dürfte positive Kenntnis der Auswirkungen auf andere Erklärungen sowieso naheliegen.[29] Die Einbeziehung gleichgelagerter Sachverhalte wirft neben der Frage der Konkretisierung und Bestimmtheit der Rechtgsrundlage die Frage des für den Steuerpflichtigen leistbare Maß auf. Der rechtsmethodische Ansatz mittels (partieller) Rechtsgrundverweisung oder durch eine Veränderung des Bezugspunkts bei der Auslegung der „Unverzüglichkeit" überzeugt nicht.[30]

d) Unrichtigkeit der ursprünglichen Erklärung notwendig?

Anders als § 153 Abs. 1 AO setzt der Wortlaut des Abs. 4 keine Unrichtigkeit der Erklärungen voraus, die nicht Gegenstand der Außenprüfung waren.[31] Der Tatbestand greift also auch ein, wenn die Ursprungserklärung richtig war, sich die Rechtspraxis anhand derer die Betriebsprüfung den Sachverhalt beurteilt aber zwischenzeitlich geändert hat.[32] Gleichwohl darf die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige für nicht geprüfte Zeiträume seine – von den Finanzbehörden abweichende – Rechtsauffassung aufgeben muss.[33] Hat er zugrunde gelegte Sachverhalte und Rechtsauffassungen offengelegt, kann seine Pflicht allenfalls in einem Hinweis auf den Inhalt seiner abgegebenen Erklärungen, nicht aber in deren Berichtigung liegen.[34] Eine bloße abweichende rechtliche Bewertung der Finanzbehörden führt zudem bei Unterlassen der Berichtigung nicht zu einer Strafbarkeit, weil § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO die unterlassene Offenbarung von *Tatsachen* fordert.[35] Ob sich die Besteue-

28 *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12); a.A. wohl *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (173): sonst könnte der Betroffene das Entstehen der Pflicht beeinflussen.

29 *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12).

30 So aber *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (173) (Verweisung); kritisch und zutreffenderweise ablehnend *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12).

31 *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (13).

32 *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (11 f.). Grenze bei unvertretbaren behördlichen Auffassungen.

33 So *Rätke* (Fn. 2), § 153 Rn. 18: nur tatsächliche Prüfungsfeststellungen berichtigungspflichtig.

34 Zurecht kritisch hierzu *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (171) im Hinblick auf den Normzweck.

35 *Ransiek* (Fn. 9), § 370 AO Rn. 350.2.

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

rungsgrundlagen zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen verändert haben, ist für die steuerlichen Mitwirkungspflichten (anders als für eine Strafbarkeit) irrelevant, weil § 153 Abs. 4 AO keine Steuerverkürzung voraussetzt.[36]

e) Einschränkungen der Pflicht bei Kenntnis der Finanzbehörden?

Als tatbestandliche Beschränkung des § 153 Abs. 4 AO wird zuletzt diskutiert, dass eine Berichtigungspflicht ausscheidet, wenn die Finanzbehörde die Auswirkungen des Sachverhalts auf bestimmte andere, nicht geprüfte Erklärungen kennt.[37] Diese Einschränkung überzeugt, denn speziell bei Dauersachverhalten ergibt sich keine Effizienzgewinn, wenn der Steuerpflichtige nur bekannte Umstände mitteilt. Zudem kann die Berichtigungspflicht die anschließende Prüfung durch die Finanzbehörden nicht ersetzen.[38] Im Hinblick auf eine mögliche Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen wirkt die Kenntnis der Finanzbehörde von den zugrunde liegenden Tatsachen in jedem Fall strafbarkeitsausschließend. Eine solche Kenntnis dürfte dabei keine Seltenheit sein, weil der Finanzbehörde die Informationen der Außenprüfung ebenfalls zur Verfügung stehen. Da § 153 Abs. 4 AO der Entlastung der Finanzbehörden und nicht primär der Beschaffung neuer Informationen dient, dürfte die steuerstrafrechtliche Relevanz des § 153 Abs. 4 AO insgesamt begrenzt sein.[39]

3. Offene Rechtsfolgen der neuen Norm

Neben den tatbestandlichen Unschärfen lässt auch die Rechtsfolge der Norm Interpretationsspielraum. Fest steht, dass die Anzeige unverzüglich erfolgen muss.[40] Eine objektive Nachforschungspflicht enthält die Norm weiterhin nur, wenn man – entgegen der hiesigen Auffassung – keine positi-

36 *Haselmann* (Fn. 14), § 153 Rn. 25; zu möglichen Problemen des Kompensationsverbots: III.2.
37 *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (13).
38 Kritisch zur gesamten Norm wegen des letztgenannten Aspekts *Gude* DStR 2023, 2261 (2262).
39 Zum Strafbarkeitsausschluss und zur Praxisrelevanz *Ransiek* (Fn. 9), § 370 AO Rn. 350.2.
40 *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (172); *Gude* DStR 2023, 2261 (2264).

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ve Kenntnis des Steuerpflichtigen verlangt (c).[41] Im Übrigen suspendieren die Pflichten des § 153 Abs. 4 AO keine Mitwirkungspflichten nach den Abs. 1 bis 3.[42]

Im Hinblick auf die zeitliche und sachliche Reichweite ist dagegen nicht geklärt, ob nur Steuern aus Folgezeiträumen zu berichtigen sind oder auch Zeiträume vor der Betriebsprüfung sowie nicht geprüfte Steuern während des Betriebsprüfungszeitraums.[43] Der Wortlaut lässt hier keine Beschränkung erkennen. Ziel der Norm sowie der fehlende Bezug zur Festsetzungsfrist streiten allerdings gegen eine Berichtigung vorangehender Zeiträume.[44] Berichtigungen nicht geprüfter Steuern im Prüfungszeitraum dürften dagegen dem Normzweck entsprechen. Insgesamt sind aber Zweifel angebracht, ob eine solche Ausweitung strafbewehrter (!) Pflichten des Steuerpflichtigen mit dem bloßen Ziel der behördlichen Arbeitsentlastung verhältnismäßig ist.[45]

III. Auswirkungen auf die Praxis der „Kombination" von Berichtigung und Selbstanzeige

1. Auswirkungen und Probleme im Hinblick auf die Erfüllung der Berichtigungspflicht

Durch § 153 Abs. 4 AO ist die Abgrenzung von Berichtigung und Selbstanzeige gem. § 371 AO nicht leichter geworden.[46] Eine erste Gefahr liegt in der präjudiziellen Wirkung der bestandskräftigen Prüfungsfeststellung. Um Haftungsansprüche zu vermeiden und sich nicht dem Vorwurf der Steuerhinterziehung auszusetzen, könnten Steuerpflichtige in „vorauseilendem Gehorsam" Steuererklärungen (ggf. unter Aufgabe der eigenen Rechtsauffassung) berichtigen, ohne Übertragbarkeit und Überzeugungskraft der

41 Vgl. *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (173), so aber *Gude* DStR 2023, 2261.
42 Skeptisch deshalb zum Anwendungsbereich *Arconada Valbuena/Rennar* AO-StB 2022, 292 (295).
43 *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12).
44 So auch *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12).
45 *Haselmann* (Fn. 14), § 153 Rn. 21; zutreffend kritisch *Gude* DStR 2023, 2261 (2262, 2264) m.w.N. unter dem Gesichtspunkt, dass Ermittlungen des Finanzamts ins Blaue hinein unverhältnismäßig sind.
46 *Arconada Valbuena/Rennar* AO-StB 2022, 292 (295).

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Prüfungsfeststellungen genauer zu untersuchen.[47] Gleichzeitig könnte die Vermeidung einer solchen präjudiziellen Wirkung aber auch die Zahl der Einsprüche gegen Steuerbescheide nach einer Betriebsprüfung in die Höhe treiben, um die unklaren (und weitreichenden) Rechtsfolgen des § 153 Abs. 4 AO zu suspendieren.[48] Der vorsichtige steuerliche Berater kann hierdurch Zeit gewinnen, indem er den Steuerbescheid nicht rechtskräftig und die Prüfungsfeststellungen nicht bestandskräftig werden lässt. Dies erlaubt jedenfalls eine sorgfältige Prüfung etwaiger Berichtigungspflichten im Sinne des § 153 Abs. 4 AO.

Ein weiteres potenzielles Problem liegt in der zeitlichen Limitierung der Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 4 AO („unverzüglich"). Anzeigen innerhalb von zwei bis vier Wochen bleiben bei § 153 Abs. 1 AO in der Regel unbeanstandet, wobei längere Zeiträume möglich sind, wenn dem Steuerpflichtigen eine angemessene Zeit zur Aufbereitung einer Selbstanzeige zu gewähren ist.[49] Der neue Abs. 4 dehnt die Zahl der zu berichtigenden Erklärungen – je nach Auslegung – indes drastisch aus. Da die Selbstanzeige gleichzeitig dem Vollständigkeitsgebot unterliegt, steigt der Aufbereitungsaufwand für den Steuerpflichtigen um ein Vielfaches. Konsequenterweise ist daher der Maßstab für die „Unverzüglichkeit" entsprechend anzupassen.

Neben diesen Schwierigkeiten bei der Pflichterfüllung könnte die Nachzahlungsbedingung des § 371 Abs. 3 AO indes auch Anreize setzen, überhaupt keine Berichtigung vorzunehmen.[50] Kann der Steuerpflichtige innerhalb der ihm gesetzten Frist die verkürzten Steuern inkl. Zinsen nicht entrichten, entfällt die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige. Bei unsicherer Liquiditätslage dürfte es für den Steuerpflichtigen dann naheliegen, keine Berichtigung vorzunehmen, um nicht ohne das „Sicherheitsnetz" der Selbstanzeige ein Steuerstrafverfahren zu provozieren. Diese abschreckende Wirkung konterkariert den Zweck des § 153 Abs. 4 AO.

47 Zu dieser Gefahr inkl. anschließender Rechtsbehelfsverfahren *Gude* DStR 2023, 2261 (2262).

48 Vgl. hierzu *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (173).

49 Zu letzterem: AEAO zu § 153 Nr. 5.2; vgl. auch *Rätke* (Fn. 2), § 153 Rn. 8, 20.

50 Zu diesem Problem *Gude* DStR 2023, 2261 (2268).

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

2. Auswirkungen und Probleme bei der Ausgestaltung als Selbstanzeige

Die erhebliche Ausweitung berichtigungsbedürftiger Erklärungen bringt auch bei der Ausgestaltung als Selbstanzeige Schwierigkeiten mit sich, denn mit ersterer steigt die Zahl potenziell aufgedeckter Steuerstraftaten. Gleichzeitig steigt auch das Risiko, dass aufgrund der Menge an Geschäftsvorgängen und der Höhe der (ggf. nicht abgeführten) Steuern in der Rückschau eine „Bösgläubigkeit" unterstellt und ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird.[51] Beides erhöht den Bedarf an Berichtigungen, die im Bedarfsfall vor den rechtlichen Maßstäben der Selbstanzeige Bestand haben. Praktische Probleme bereitet hier vor allem das Vollständigkeitsgebots aufgrund der in der Regel über mehrere Jahre/Veranlagungszeiträume verteilten Vorgänge oder mangels Kenntnis berichtigungsbedürftiger Fälle nach einem Wechsel in der Geschäftsleitung.[52]

Besondere Aufmerksamkeit bei der „selbstanzeigefesten" Berichtigung erfordert zudem das sog. Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 S. 3 AO). Danach liegt eine Steuerverkürzung auch dann vor, wenn die Steuerermäßigung aus anderen, im Besteuerungsverfahren nicht vorgebrachten Gründen gerechtfertigt wäre. Eine Kompensation soll nur bei Umständen möglich sein, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.[53] Die Pflicht des § 153 Abs. 4 AO erfasst üblicherweise mehrere voneinander unabhängige Sachverhalte über mehrere Kalenderjahre, für die das Kompensationsverbot folglich gilt.[54] Da die Berichtigungspflicht außerdem unabhängig von einer potenziellen Steuerverkürzung besteht (s.o.), ist der Steuerpflichtige unter Umständen gezwungen, eine größere Zahl an Vorgängen zu offenbaren, die bei isolierter Betrachtung steuerverkürzend wirken und sich auf diese Weise dem Vorwurf der Steuerhinterziehung auszusetzen. Dass in einer Gesamtbetrachtung aller Berichtigungen (bspw. bei veränderten Bewertungen von Wirtschaftsgütern) keine Steuerverkürzung eingetreten ist, kommt ihm dabei nicht zugute. Bedarf für eine „selbstanzeigefeste" Berichtigung kann daher auch in Konstellationen bestehen, die in der Gesamtbetrachtung prima facie als nicht steuerverkürzend und damit als strafrechtlich irrelevant erscheinen.

---

51 *Prommer/Puffer* StBp 2024, 151 (153); ähnlich *Arconada Valbuena/Rennar* AO-StB 2022, 292 (295).

52 *Gude* DStR 2023, 2261 (2268).

53 Vgl. hierzu *Gude* DStR 2023, 2261 (2267).

54 *Gude* DStR 2023, 2261 (2267).

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Zuletzt kann die Selbstanzeige an den Sperrgründen des § 371 Abs. 2 AO scheitern. Zwar sperren Prüfungsanordnungen (Nr. 1 lit. a) und das Erscheinen von Amtsträgern zur steuerlichen Prüfung (Nr. 1 lit. c) eine Selbstanzeige nur im sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung und damit nicht in den nach § 153 Abs. 4 AO zu berichtigenden Erklärungen. Es dürfte aber nicht ausgeschlossen sein, dass die im Rahmen der Außenprüfung erlangten Informationen und die getroffenen Prüfungsfeststellungen der Finanzbehörde einen Kenntnisstand vermitteln, der nach den Maßstäben der höchstrichterlichen Rechtsprechung als Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO gewertet werden könnte.[55] Berichtigt der Steuerpflichtige trotz der deshalb unwirksamen Selbstanzeige, bietet ihm allenfalls ein Beweisverwertungsverbot Schutz,[56] das seinerseits aber Grenzen unterliegen kann.[57]

IV. Fazit

Der neue § 153 Abs. 4 AO bringt eine erhebliche Ausweitung der Berichtigungspflichten des Steuerpflichtigen mit sich. Ein Unterlassen der gebotenen Berichtigung kann als Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar sein. Um den strafbewehrten Pflichtenkreis des Pflichtigen auf ein leistbares und damit verhältnismäßiges Maß zu begrenzen, ist die Norm nicht auf gleichgelagerte, sich wiederholende Sachverhalte zu erstrecken und positive Kenntnis von den Auswirkungen der Prüfungsfeststellungen auf andere Erklärungen zu verlangen. Die Ausweitung berichtigungspflichtiger Sachverhalte erhöht auch nach der hier vertretenen einschränkenden Auslegung gleichwohl das Risiko der Aufdeckung potenzieller Steuerstraftaten und damit den Bedarf an „selbstanzeigefesten" Berichtigungen. Bei deren Ausgestaltung hat die rechts- und steuerberatende Praxis insbesondere mögliche Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO, das Kompensationsverbot des § 371 Abs. 4 S. 3 AO, das Vollständigkeitsgebot und die zeitliche Limitierung der Berichtigungspflicht des § 153 AO („unverzüglich") im Auge zu behalten.

55 Vgl. zu den Maßstäben BGH v. 9.5.2017 – 1 StR 265/16, NZWiSt 2018, 379 (382); BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, DStR 2010, 1133 (1135).

56 Anerkannt bspw. von BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984 (1987).

57 BVerfG v. 15.10.2004 – 2 BvR 1316/04, NJW 2005, 352 (353) zu mit der Steuerstraftat tateinheitlich begangenen Delikten.

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Die Erbschaft-steuer

21. Jan.'15
18.00 Uhr

nach der Entscheidung des Bundesverfassungs-gerichts

Begrüßung
RiFG Dr. Thomas Keß
Niedersächsisches Finanzgericht, Lehrbeauftragter für Steuerrecht der Leibniz Universität Hannover

Grußwort und Einführung in das Thema
Präsident des BFH
Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff
Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Die Entwicklung der Erbschaftsteuer und ihre verfassungsrechtlichen Risiken
RA/StB Prof. Dr. Dieter Birk
Pöllath & Partner, Berlin, eh. Leiter des Instituts für Steuerrecht an der Universität Münster

Die Erbschaftsteuer-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts
RiBVerfG Prof. Dr. Michael Eichberger
Berichterstatter in dem Normenkontrollverfahren zum ErbStG

Podiumsdiskussion
RA Dr. Reinhard Geck
Kapp, Ebeling & Partner, Hannover, Herausgeber des Kommentars „Kapp/Ebeling" zum ErbStG
MR Hubertus Plenz
Leiter des u.a. für die ErbSt zuständigen Referats 35 im Niedersächsischen Finanzministerium
RA Ralf Thesing
Schulze-Borges Gretzinger Heinemann Rechtsanwälte Partnerschaft, Hannover, Prozessbevollmächtiger in dem Verfahren zur Erbschaftsteuer
RiBVerfG Prof. Dr. Michael Eichberger
PräsBFH Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff
RA Prof. Dr. Dieter Birk
Leitung: **RiBFH Dr. Armin Pahlke**
Mitglied des II. Senats

Im Anschluss findet mit freundlicher Unterstützung der Juristischen Fakultät der Leibniz Universität Hannover, des Steuerberaterverbandes Niedersachsen/Sachsen-Anhalt e.V. und KSB INTAX ein kleiner Imbiss statt, zu dem alle Teilnehmer herzlich eingeladen sind.

Wir bitten Sie, Ihre Teilnahme kurz per E-Mail oder Telefon bei Dr. Thomas Keß anzuzeigen (Tel. 0511/8408-505, E-Mail thomas.kess@gmx.de)

Leibniz Universität Hannover
Raum 1507.002
Juristische Fakultät

ContiCampus
Königsworther Platz 1, Hannover

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

Der Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts

KSB INTAX

Leibniz Universität Hannover

Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.

https://doi.org/10.5771/9783748952046-104 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY